

## IMPUESTO A LAS GANANCIAS. EDIFICIO DE PROPIEDAD HORIZONTAL. ADJUDICACIÓN DE UNIDADES HABITACIONALES. TRATAMIENTO EN EL GRAVAMEN.

Dictamen N° 88/01 Dirección de Asesoría Legal  
(D.A.L.) Fecha: 9/10/2001

La adjudicación a sus socios, por parte de la Sociedad civil constructora, de unidades destinadas a vivienda de un edificio de propiedad horizontal (ley N° 13512), no está alcanzada por el gravamen. Ello, al no poder considerarse una enajenación, y siempre que el costo de la venta de las mismas condiga con los aportes societarios realizados.

La enajenación de unidades funcionales, en carácter de pago, a la firma propietaria del terreno sobre el cual se construyó el edificio, está alcanzada con el impuesto a las ganancias. Lo expuesto, debido a que el artículo 49, inciso d) de la ley del tributo, considera de tercera categoría a las ganancias provenientes de la construcción y enajenación de inmuebles.

## EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y LA DISPOSICIÓN DE UNIDADES SOMETIDAS A LA LEY DE PROPIEDAD HORIZONTAL\*

Por **Nelly Alicia Taiana de Brandi**

Las condiciones de **periodicidad, permanencia y habilitación** de la fuente son los requisitos que debe cumplir el negocio jurídico para quedar gravado con el **impuesto a las ganancias**.

\*Especial para *Revista del Notariado*.

Independientemente de que se den estos presupuestos, la construcción y venta de unidades en propiedad horizontal, cualquiera sea el número de ellas, está gravada por el impuesto a las ganancias cuando esa venta tiene una finalidad lucrativa. Así lo ha dispuesto el dictamen 1/82 de la Dirección Asesoría Técnica y Jurídica de la Dirección General Impositiva, que exige la concurrencia de **los tres requisitos en la misma persona**:

a) el hecho de la **edificación directa**, queda excluida la construcción hecha por el causante porque en este supuesto no ha habido edificación para la venta;

b) la posibilidad de su **fraccionamiento por el régimen de la propiedad horizontal**, ya que queda alcanzada la transmisión de unidades individuales, en construcción o la obra en bloc;

c) la transmisión con una **finalidad lucrativa**; la obtención de renta por esa construcción de unidades para vender.

La ausencia de alguno de estos requisitos determinará que el hecho escape a lo resuelto en el dictamen.

Asimismo, esta normativa distingue dos supuestos: 1) cuando el sujeto es una persona física, integrante de un **condominio** y 2) cuando se trata de una **persona jurídica**.

Si se trata de un condominio, el gravamen no procede en su división porque: a) el derecho real constituido **no tiene personalidad jurídica**; b) el acto es meramente **declarativo**, no transmisivo, en los términos del artículo 2695 del Código Civil, que reza: *“la división entre los copropietarios es sólo declarativa y no traslativa de la propiedad, en el sentido de que cada condómino debe ser considerado como que hubiere sido, desde el origen de la indivisión, propietario exclusivo de lo que le hubiere correspondido en su lote, y como que nunca hubiese tenido ningún derecho de propiedad en lo que ha tocado a los otros condóminos”*, y c) **no hay finalidad lucrativa**, ya que la construcción se ha hecho al costo.

El gravamen resultará aplicable en cabeza del adjudicatario en la primera **transmisión concreta posterior**, momento en que deberá computarse la **finalidad perseguida** por el transmitente. Si el disponente destinó la unidad a su vivienda o a la locación, evidenciando un sentido de permanencia de la inversión en su patrimonio, paga el impuesto a la transferencia de inmuebles a título oneroso; si, en cambio, aquél construyó para la venta, con un fin de lucro, paga impuesto a las ganancias.

Por otra parte, si la edificación y subdivisión han sido realizadas **por un consorcio estructurado como persona jurídica, civil o comercial**, la sociedad paga siempre impuesto a las **ganancias** porque no cabe duda de la **finalidad lucrativa** de sus actos de disposición, en este supuesto, ya sea a un consorcista o socio o a un tercero.

Hace gala del principio de la realidad económica la Dirección de Asesoramiento Legal en el **dictamen 88/2001**, aprobado el 9 de octubre de 2001, cuando, recogiendo las conclusiones conformadas en actuaciones anteriores, dispone que si la constructora es una **sociedad civil no paga ganancias** si: a) su objeto es la **realización de la obra en forma directa** o por administración; la

normativa crea una ficción: cada socio es quien indirectamente efectuó la construcción de su unidad; b) la **transmisión es a cada socio**, miembro de la entidad, seguida de la disolución de la entidad y c) cada unidad transferida **debe condecirse con los aportes como socio** del adquirente, con lo que queda acreditada la ausencia de la finalidad lucrativa o el propósito de obtener un beneficio partible. El dictamen asimila la transferencia y adjudicación en la sociedad civil a la división del condominio.

Sigue disponiendo el dictamen que la transferencia de unidades por la sociedad civil **a favor del transmitente del terreno** en concepto de pago es el caso especialmente previsto en el artículo 49 inciso d) de la ley especial y el artículo 90 del decreto reglamentario; el beneficio estará alcanzado por el impuesto en cuestión que grava la “**ganancia de tercera categoría**”, así como lo estará cualquier otro rédito que obtenga la sociedad civil.

Si no procede el impuesto a las ganancias, el beneficio resultante en la respectiva operación **no es materia de tributación**, por cuanto el impuesto a la transferencia de inmuebles a título oneroso grava sólo a las personas físicas y sucesiones indivisas.

En conclusión, para las transferencias concretadas a partir de la sociedad civil con objeto específico se recurre al condominio y su división, que es el *substractum* de la voluntad de los otorgantes. Habida cuenta de que no hay lucro, no hay ganancias gravables.

Por su parte, en el pago del precio al dueño del terreno con la entrega de unidades, hay lucro, se dan los requisitos previstos en la ley específica y no interesa el número de unidades entregadas; la sociedad civil, como persona jurídica, debe oblar el impuesto a las ganancias resultante.

La Dirección no ha hecho más que mantenerse en una línea interpretativa acorde a la que inspiró: 1) la **resolución 3985**, aplicable a los consorcios conformados como asociaciones civiles, que eximió a los notarios de retener en operaciones efectuadas hasta la publicación de aquélla, el día **21 de abril de 1995**. Bastó al efecto una simple constancia del Banco Hipotecario Nacional que declaraba la finalidad no lucrativa del consorcio; y 2) el **dictamen 80/96**, publicado en el Boletín de la Dirección General Impositiva número 520, página 738, en la que se pronuncia por la procedencia del impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas cuando, por el tiempo transcurrido entre la construcción, afectación y la venta, no puede interpretarse la intención lucrativa del sujeto.